

*Т. М. Рибкіна, завідувач сектору
Харківського НДІСЕ,
О. Л. Данильченко, старший нау-
ковий співробітник Харківського
НДІСЕ*

ПРОВЕДЕННЯ КОМПЛЕКСНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПРИ ВИРІШЕННІ ЕКСПЕРТНИХ ЗАВДАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИТРАЧАННЯМ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ПРИ ВИКОНАННІ БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ

Останнім часом у практиці проведення судово-економічних досліджень виникають труднощі, пов'язані з установами документальної обґрунтованості порушень, викладених в актах перевірок про нецільове використання бюджетних коштів або завдання збитків державному підприємству, встановлених шляхом зіставлення даних бухгалтерського обліку і фактичного обсягу виконаних будівельних робіт, розрахованого на підставі державних будівельних норм (далі – ДБН).

При цьому, розмір збитків перевіряючими визначається як різниця між сумою витрат, пов'язаних з функціонуванням підприємства-підрядника, відображених у його бухгалтерському обліку, та сумою витрат, пов'язаних з будівництвом (ремонт) об'єктів, зазначених підрядником в актах приймання-передачі виконаних підрядних робіт, складених на підставі кошторисів.

При дослідженні фактів, установлених в актах перевірок, перед експертом-економістом виникає питання: чи є таке зіставлення доцільним з точки зору сумірності однієї величини іншій, чи повинні вони збігатися?

Так, витрати, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю підприємства-підрядника формуються та відображаються за даними бухгалтерського обліку відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Зокрема Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, визначено, що собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом, амортизація основ-

них засобів загальновиробничого призначення, амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища, інші витрати.

Відображення в бухгалтерському обліку запасів і витрат проводиться на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про застосування плану рахунків, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 або Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядку застосування плану рахунків, затверджених наказом Головного управління Державного казначейства України та Міністерства фінансів України від 10 грудня 1999 р. № 144, а також відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Основні правила визначення вартості нового будівництва, розширення, реконструкції та технічного переоснащення підприємств, будівель і споруд, ремонту житла, об'єктів соціальної сфери і комунального призначення та благоустрою, а також реставрації пам'яток архітектури та містобудування встановлюють Правила визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1-1-2000.

Ці будівельні норми мають обов'язковий характер при визначенні вартості будівель (об'єктів), будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної влас-

ності. Стосовно будівель (об'єктів), будівництво яких здійснюється за рахунок інших джерел фінансування, ці будівельні норми мають рекомендаційний характер і їх застосування обумовлюється контрактом.

Система ціноутворення в будівництві містить кошторисні нормативи, правила визначення вартості будівництва і складання інвесторської кошторисної документації. Кошторисні нормативи – це узагальнена назва комплексу кошторисних норм, що об'єднуються в окремі збірники. Разом з правилами і положеннями, що містять необхідні вимоги, вони також слугують для визначення вартості будівництва.

Наказом Державного комітету статистики України і Державного комітету України з будівництва та архітектури «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» від 21 червня 2002 р. № 237/5 затверджено типові форми первинних облікових документів у будівництві № КБ-2в Акт приймання виконаних підрядних робіт та № КБ-3 Довідка про вартість виконаних підрядних робіт.

Форма № КБ-2в – поширюється на будівельні підприємства і будівельні структурні підрозділи підприємств усіх видів економічної діяльності незалежно від форм власності, що виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної форми власності.

Форма № КБ-3 – поширюється на всі будівельні підприємства та будівельні структурні підрозділи підприємств усіх видів економічної діяльності незалежно від форм власності, що виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи за рахунок усіх джерел фінансування.

У Поясненнях щодо заповнення форми № КБ-2в зазначено:

«1. Акт приймання виконаних підрядних робіт складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних

робіт і проведення розрахунків за виконані підрядні роботи на будівництві на основі журналу обліку виконаних робіт (форма № КБ-6).

5. Вартісні показники форми відображаються за рівнем цін, визначених у договірній ціні, складеній у поточних цінах, підтверджених підрядником та узгоджених із замовником, якщо інше не передбачене контрактом (договором) на виконання робіт.

7. Вартість окремих видів робіт визначається шляхом калькулювання на підставі витрат ресурсів за ресурсними елементними кошторисними нормами на одиницю виміру обсягів виконаних робіт та їх вартості в поточних цінах.

8. Витрати на будівництво – прямі, загальновиробничі, інші та адміністративні – визначаються згідно з чинними Державними будівельними нормами України.

10. Податки, збори, обов'язкові платежі, які не враховані складовими вартості будівництва і що відносяться на собівартість будівельно-монтажних робіт, визначаються згідно з чинним законодавством».

У Поясненнях щодо заповнення форми № КБ-3 зазначено, що вона складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за виконані підрядні роботи з будівництва.

Таким чином, при формуванні витрат, пов'язаних із діяльністю підприємства-підрядника і відображених у його бухгалтерському обліку, та витрат, пов'язаних із будівництвом (ремонт) об'єктів, відображених в актах форми № КБ-2В, застосовуються різні норми законодавчих і нормативних актів.

Так, наприклад, в акті перевірки зазначено: «керівництвом ТОВ «Х» в актах приймання виконаних підрядних робіт за липень-листопад 2006 р. (форма № КБ-2В), було необґрунтовано завищено суми витрат на заробітну плату будівельників, ніж фактично обліковуються в ТОВ «Х», внаслідок чого сталося завищення обсягів виконаних підрядних робіт на суму 48944,27 грн, у результаті чого

ТОВ «Х» було необґрунтовано отримано на вказану суму бюджетних коштів більше, а державному і місцевому бюджетам заподіяно шкоду на суму 48944,27 грн».

При цьому включення до форми № КБ-2В трудовитрат здійснюється за кошторисними нормативами, встановленими Держбудом. Відповідно до вимог п. 3.3.10.1 ДБН Д.1.1-1-2000 вартість прямих видатків «визначається на підставі нормативних витрат трудових і матеріально-технічних ресурсів». А нарахування та виплата заробітної плати в будівельній компанії проводиться згідно з нормами трудового законодавства (КЗоТ) та внутрішніми документами компанії (трудові контракти, колективний договір, трудові угоди, тарифні сітки, оклади). Відповідно зарплатні показники, які включаються до форми № КБ-2В, не корелюють прямо з фактичними обсягами оплати праці. Тобто розбіжність між сумами кошторисної та фактичної зарплати передбачена, про що також зазначено у листі Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України «Відносно заповнення форми № КБ-2В» від 22 травня 2003 р. № 7/5-462.

У даному випадку застосований перевіряючими методичний підхід, яким визначено розмір збитків від завищення обсягу виконаних підрядних робіт є неправильним. Для вирішення питання щодо відповідності включення до актів форми № КБ-2В витрат на заробітну плату фактичним обсягам виконаних підрядних робіт та, як наслідок, визначення розміру збитків необхідні спеціальні знання в галузі будівництва. Це ж саме стосується й інших статей витрат, з яких формується обсяг фактично виконаних підрядником робіт, зазначений в актах форми № КБ-2В (матеріальних, загально-виробничих та ін.). Питання щодо правильності розрахунку витрат в актах виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2В) не відносяться до компетенції експерта-економіста.

За нашою думкою, для вирішення питань з документальної обґрунтованості порушень, викладених в актах

перевірок і встановлених на підставі зіставлення даних бухгалтерського обліку з фактичним обсягом виконаних будівельних робіт, розрахованим із застосуванням державних будівельних норм, необхідно визначення:

- можливості застосування при встановленні витрат, пов'язаних з будівництвом (ремонт), відповідно до будівельних норм показників бухгалтерського обліку підприємця (встановлюється експертами-будівельниками);

- даних показників на підставі бухгалтерського обліку підприємця (встановлюється експертами-економістами);

- з урахуванням даних показників, фактичного розміру витрат, пов'язаних з будівництвом (ремонт), та включеного в акти форми № КБ-2В відповідно до будівельних норм (встановлюється експертами-будівельниками);

- розміру матеріальних збитків у зв'язку із завищенням вартості обсягів виконаних робіт (встановлюється експертами-економістами на підставі дослідження, проведеного експертами-будівельниками).

Тобто є необхідним призначення комплексних досліджень, а саме судово-економічних і будівельно-технічних експертиз. При цьому експерти різних спеціальностей проводять послідовне або паралельне дослідження наданих матеріалів у межах покладених на них завдань. Саме таке дослідження дає більше можливостей для обґрунтованого та якісного вирішення поставлених питань, аніж дослідження проведене ким-небудь із них самостійно.

Своєчасне призначення і проведення комплексних експертиз дає змогу скоротити строки слідства та надати судово-слідчим органам обґрунтовані й мотивовані висновки.